

PENGARUH REWARDS INSTRUMENTALITIES DAN ENVIRONMENTAL RISK FACTORS TERHADAP MOTIVASI PARTNER AUDITOR INDEPENDEN UNTUK MELAKSANAKAN AUDIT PEMERINTAH

Mardiasmo

Universitas Gadjah Mada

ABSTRACT

There is an evidence that only a limited number of independent audit firms are interested in performing governmental audit (O'Keefe,1992). Furthermore, non-governmental auditors are believed to be less "independent" and proner to lose sight of programmatic demand to safeguard public trust than governmental auditors.

To understand the supply of governmental audit services better, the gates independent audit firm partner's opinions on governmental audits and their motivation to pursue these engagements. The survey measures partner's belief about rewards instrumentalities derived from governmental audits and effects of the two risk factors, authority changes and political climate, on partner motivation to pursue governmental audits.

The results of the multiple regression study between independent (rewards instruments and environmental risk factors) and dependent (partner motivation) show that rewards instrumentalities have a positive correlation towards partner motivation, whereas environmental risk have a negative one.

It can be generally concluded that partners often act cautiously before accepting an engagement letter offer to perform governmental audit, because of its environmental risk factors; in the form of authority changes and political climate. Though in practice, it will intensify rewards instrumentalities in the form of personal enjoyment, career opportunities and audit partner status.

Keywords: *partner motivation, intrinsic and extrinsic rewards, personal enjoyment, career opportunities, status, environmental risk factors, political climate, authoritative changes, decoupled.*

LATAR BELAKANG

Kebutuhan Audit Pemerintahan

Kebutuhan audit pemerintahan didasari oleh adanya tuntutan akuntabilitas publik terhadap entitas pemerintah oleh masyarakat. Tidak seluruh masyarakat (prinsipal) memahami dan mengerti laporan yang disampaikan oleh pemerintah (agen) atau bahkan untuk melakukan fungsi atestasi. Jika

masyarakat sendiri tidak mampu mengevaluasi laporan pemerintah atau kinerja pemerintah secara menyeluruh maka diperlukan pihak ketiga untuk melakukannya. Kondisi ini mencerminkan adanya asimetri informasi. Karena adanya asimetri informasi yang resultan tersebut, prinsipal tidak dapat melakukan pemeriksaan sendiri sehingga meminta bantuan (mempekerjakan) pihak ketiga (yakni auditor) yang memiliki kemampuan profesional dan independen untuk

mengaudit laporan agen supaya menjamin bahwa laporan wajar (Mardiasmo, 2002). Laporan audit tersebut walaupun bentuknya naratif dapat berfungsi sebagai label jaminan mutu untuk para prinsipal tersebut.

Tidak seperti pada sektor swasta di mana para investor atau pemilik perusahaan, kreditur, dan pemerintah sangat menuntut akan adanya audit, audit pemerintahan timbul karena tuntutan hukum dan peraturan (Zimmerman, 1997), kelompok masyarakat yang berkepentingan (Rubin, 1987). Dengan demikian laporan keuangan pemerintah yang diaudit mencerminkan kepatuhan lembaga tersebut terhadap peraturan perundangan yang berlaku dan menyediakan informasi yang berguna untuk publik (masyarakat umum).

Audit pemerintahan juga menyediakan manfaat pribadi bagi para politisi, yakni menunjukkan kepatuhan mereka terhadap hukum-hukum birokratis (Rubin, 1987) dan pelaksanaan janji-janji kampanye pemilu (Baber, 1990). Benston (1979) dan Ingram (1984) menyatakan bahwa pejabat yang tidak menyalahgunakan sumber daya masyarakat memperkuat keberadaannya di lembaganya dan bersedia menyediakan informasi audit. Selanjutnya, audit menyediakan jaminan bagi politisi atas resiko mewarisi skandal yang dilakukan oleh pejabat sebelumnya (Wallace, 1986). Normanton (1966) juga menyatakan bahwa audit independen dibutuhkan juga untuk menjamin derajat kerahasiaan yang tinggi dalam administrasi yang berupa informasi mengenai manipulasi, suap, dan korupsi untuk pengambilan tindakan hukum selanjutnya.

Dorongan lain terhadap tingginya tuntutan kebutuhan audit pemerintahan di Indonesia adalah artikulasi Tap MPR No.XI/MPR/1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme. Selain itu UU No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, yang keduanya menegaskan tekad Bangsa Indonesia untuk bersungguh-sungguh mewujudkan

penyelenggaraan pemerintahan negara dan pembangunan yang didasarkan pada prinsip-prinsip *good governance*. Sebagai tindak lanjut dari kedua bentuk hukum di atas, pemerintah telah menerbitkan Inpres No. 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hal ini dimaksudkan sebagai upaya terobosan dalam pembangunan sistem administrasi negara modern yang andal, demokratis, profesional, efisien, efektif, berkeadilan, bersih, terbuka, partisipatif, dan tanggap terhadap aspirasi masyarakat. Selain itu, dengan adanya pedoman tersebut diharapkan akan dapat memantapkan pengelolaan pemerintah daerah yang akuntabel (LAN, 2000). Berbagai regulasi di atas menegaskan terhadap tuntutan akuntabilitas pengelolaan dana publik (*public money*) oleh pemerintah baik pemerintah pusat maupun daerah. Salah satu pilar akuntabilitas publik (*public accountability*) adalah adanya pemeriksaan terhadap pengelolaan dana publik yang dilaksanakan oleh pemerintah.

Ketimpangan antara Sumber Data dan Permintaan Audit

Masyarakat memberikan perhatian yang besar pada sumber daya yang digunakan oleh pemerintah yang nyata-nyata milik masyarakat (Sikka, 1999 dan Pentland, 2000). Banyaknya publikasi mengenai runtuhnya keuangan pemerintah kota-kota besar dan adanya penekanan pada akuntabilitas, berimplikasi pada peningkatan permintaan audit pemerintahan secara dramatis (Freeman & Shoulder, 2000).

Di lain pihak terdapat keterbatasan sumber data pemerintah yang menimbulkan ketergantungan yang tinggi terhadap auditor independen (kantor akuntan publik) untuk memenuhi permintaan tersebut (Rubin, 1998). Namun demikian, terdapat bukti bahwa hanya sejumlah kecil auditor independen atau Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tertarik untuk mengaudit pemerintah (O'Keefe, 1992), hal ini merupakan suatu fakta yang dapat menurunkan

kualitas audit pemerintahan. Para auditor independen yang masuk dalam persetujuan audit dengan institusi pemerintah mungkin saja kurang independen (Funnel, 1994) dan cenderung lebih terikat pada audit ritualistik daripada para auditor pemerintah, di sisi lain pelaksanaan audit merupakan perhatian yang serius bagi para pembayar pajak dan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap efektifitas proses audit dalam melaporkan kepercayaan publik.

Sementara itu, cukup banyak penelitian yang menunjukkan bahwa pemenuhan kebutuhan audit telah cukup tersedia baik pada sektor publik khususnya (Baber dkk., 1987) maupun pasar audit pada umumnya (Simunic, 1980), namun penelitian-penelitian tersebut hanya berfokus pada pasar agregat. Peran individu dalam pasar audit masih belum banyak diteliti. Sikka (1997) menyatakan bahwa penting untuk mempertimbangkan pilihan individual daripada sekedar membiarkan terjadinya "keseimbangan pasar." Sedangkan Power (1997) dan Pentland (2000) menyatakan bahwa penelitian terhadap praktik audit yang didasarkan pada kondisi lingkungan audit yang sebenarnya di lapangan harus mampu menjelaskan baik aspek normatif (programatis) maupun aspek praktis (teknologi) auditing sektor publik, sehingga penelitian ini mengeksplorasi faktor pilihan individu *partner/rekan* kantor akuntan publik (KAP) (sebagai unit ukur penelitian) dalam mempertimbangkan suatu perjanjian kerja audit pemerintahan.

Perkembangan terakhir yang terjadi di Indonesia yang menjadi pangkal tolak penelitian ini adalah adanya kecenderungan pembukaan peluang audit institusi pemerintahan bagi pihak independen dalam hal ini Kantor Akuntan Publik. Perjanjian *Letter of Intents* (LOI) antara pemerintah Republik Indonesia dengan IMF mengharuskan adanya audit bagi setiap institusi (pemerintah) yang menggunakan dana negara.

Berdasarkan latar belakang permasalahan di atas peneliti bermaksud meneliti motivasi *partner/rekan* Kantor Akuntan Publik di Indonesia terhadap pangsa pasar audit pemerintahan. Penelitian ini menggunakan model yang dikembangkan oleh Lowensohn dan Collins (2001). Dalam model tersebut diuji hubungan antara *reward instrumentalities* (kenikmatan pribadi, karir, dan status) dan *environmental risk factors* (perubahan kewenangan dan iklim politik) terhadap motivasi *partner* kantor akuntan publik untuk melaksanakan audit pemerintahan. Penelitian ini bersifat replikasi terhadap penelitian Lowensohn dan Collins (2001) namun terdapat perbedaan yaitu tidak menguji variabel bantuan sebagai sisi intrinsik *instrumentalities*. Penelitian ini juga digunakan dalam mempertimbangkan pernyataan GASB yakni GASB Statement No. 34 (GASB, 1999), yang mengadakan perubahan-perubahan untuk akuntansi pemerintah, pelaporan keuangan, dan auditing. GASB No. 34 lebih jauh mempertimbangkan berkurangnya pemenuhan kebutuhan audit oleh auditor pelaksana audit pemerintahan dan mengintensifkan pada perkembangan pemikiran mengapa pemerintah gagal mengelola kepercayaan publik secara efektif dan berkeadilan.

AUDITOR PEMERINTAH DAN AUDITOR INDEPENDEN

Kesenjangan dalam audit komersil dan pemerintah dipertajam oleh kurangnya pengenalan *exposure* audit pemerintahan. Sebagian besar universitas dan akademi di Amerika Serikat dan juga di Indonesia belum memberikan pendidikan audit pemerintahan yang memadai dalam kurikulum akuntansi dan bahkan hanya sedikit yang menawarkan kursus khusus tentang audit pemerintahan. Sampai saat ini, banyak unit pemerintah belum membutuhkan jasa auditor independen, sehingga para auditor kekurangan pengalaman praktis dalam bidang pemerintahan. Bahkan GAO (1986) melaporkan bahwa banyak

auditor independen kurang terlatih atau kurang pengalaman untuk melaporkan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan serta pengendalian internal. Lebih jauh lagi, survei AICPA (1987) atas citra profesi akuntan menemukan bahwa klien pemerintah dianggap sebagai klien sekunder dibandingkan dengan klien lainnya.

Karena kurangnya pengalaman dan kepopuleran audit pemerintahan bagi para auditor independen, maka penekanan audit pemerintahan oleh auditor perlu dipertimbangkan. Roses dan Miller (1997) membedakan antara pandangan programatis dan teknis dalam proses audit. Pandangan programatis menjelaskan keharusan suatu audit dilaksanakan dan bagaimana menghubungkannya dengan tujuan atas kebijakan yang lebih luas pada lingkup politik yang ada (Power, 1999). Ini merupakan pandangan normatif dari suatu proses dan memberikan persyaratan mengenai bagaimana audit secara efektif akan melaporkan kewajaran dan kelengkapan akuntansi agen dalam penggunaan sumber daya masyarakat. Pandangan teknis berfokus pada bagaimana audit dilaksanakan. Dalam pandangan tersebut di atas, keduanya merupakan pendekatan audit yang lebih praktis dan efektif serta cenderung bersifat positifistik. Kedua pendekatan itu tidak saling sepadan (*not mutually exclusive*), sehingga baik auditor independen maupun auditor pemerintah sering melakukan pendekatan audit pemerintahan secara berbeda.

Pendekatan auditor independen terhadap audit pemerintahan dapat juga dikaitkan dengan fenomena pemutusan hubungan kerja (*decoupling*). *Decoupling* terjadi ketika audit pemerintahan yang sedang dilaksanakan kemudian terjadi pemutusan hubungan kerja atau kontrak kerja (Pentland, 2000). Audit dengan kondisi seperti demikian pada akhirnya hanya menjadi rasionalisasi dari suatu inspeksi yang bersifat ritual.

Sebagai auditor yang diputus hubungan, maka auditor akan lebih memfokuskan

perhatiannya untuk melaksanakan prosedur audit secara formal (formalistik) daripada penekanan atas kelayakan pemeriksaan terhadap penggunaan dana masyarakat. Proses audit yang terputus dikarakteristikan sebagai bentuk pengujian, pelaksanaan prosedur pemeriksaan dan dokumentasi pemeriksaan yang tidak mempedulikan hasil yang akan diperoleh. Beberapa kasus menunjukkan bahwa pejabat pemerintah (agen-agen) mengembangkan suatu hubungan kuat dengan auditor sehingga audit menjadi satu proses rutin yang hanya memberikan “cap/stempel persetujuan” bagi status quo. Audit yang demikian menurut Power (1999) hanya diarahkan untuk menghasilkan kenyamanan *auditee*.

Decoupling cenderung menimbulkan ketidakkonsistenan antara pandangan proses audit programatis (normatif) dan teknis (positif), karena pandangan programatis (dihubungkan dengan auditor pemerintah) memandang audit sebagai pelindung kepentingan masyarakat, sedangkan pandangan teknis berfokus pada pelestarian hubungan agen-auditor walaupun merupakan ritualistik (*facade*) dan pada saat-saat tertentu merupakan proses audit yang tidak berguna. Intinya semua pihak akan diuntungkan kecuali rakyat, dimana agen mendapatkan cap/stempel persetujuan dan auditor mendapatkan penghasilan.

MOTIVASI PENGHARGAAN

Motivasi didefinisikan oleh Vroom (1964) sebagai suatu proses pengaturan atau pengarahan pilihan yang dibuat oleh seseorang terhadap berbagai alternatif kegiatan secara sukarela. Selain itu juga mengandung maksud sebagai sesuatu yang mendasari dan memperjelas maksud atau keinginan untuk melakukan suatu tindakan, hal tersebut dapat diekspresikan melalui tindakan yang disengaja oleh seseorang atau merupakan bentuk eksplorasi atas maksud tulisan maupun ucapan seseorang (Nunnally, 1981). Dengan mengoperasikan definisi tersebut, motivasi

partner untuk bertindak dapat diteliti jika diberikan pilihan apakah akan mengajukan atau tidak mengajukan proposal (atau penawaran) kepada lembaga pemerintah sebagai respon terhadap permintaan audit pemerintahan.

Rumusan dari pemikiran para ahli perilaku menyatakan bahwa orang membuat pilihan berdasarkan penghargaan (penghasilan) yang diinginkan dan memilih perilaku yang memungkinkan untuk mencapai penghargaan tersebut (Deci, 1975). Vroom (1964) merumuskan motivasi ke dalam suatu model pengharapan sebagai fungsi dari:

- (1) penaksiran kemungkinan oleh seseorang bahwa pencapaian sasaran akan mengikuti upaya yang diberikan (pengharapan).
- (2) derajat di mana seseorang percaya bahwa pencapaian sasaran akan mengarah pada suatu penghasilan yang diinginkan (instrumentalitas).
- (3) kekuatan keinginan seseorang melekat pada penghasilan (valensi).

Penelitian lainnya menunjukkan bahwa *instrumentalities* secara tersendiri berhubungan secara nyata terhadap motivasi (Wanous, 1983). Dengan demikian dalam konteks penelitian ini, motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan dapat dihubungkan dengan tingkat keyakinan berpartisipasi dalam audit pemerintahan yang akan menghasilkan *outcome* yang diinginkan. *Outcome* tersebut merupakan penghargaan (*rewards*) yang memiliki valensi yang positif dan menonjol pada lingkungan audit pemerintahan. Penghargaan tersebut merupakan sesuatu yang diinginkan atau diharapkan oleh para profesional akuntansi. Secara umum penghargaan tersebut dapat dilihat pada Tabel 1 berikut ini.

Tabel 1. Penghargaan Intrinsik dan Ekstrinsik

Penghargaan Intrinsik	Penghargaan Ekstrinsik
Kenikmatan Pribadi <ol style="list-style-type: none"> 1. Pekerjaan yang menarik 2. Stimulasi intelektual 3. Pekerjaan yang menantang (mental) 4. Kesempatan pengembangan dan pemanfaatan pribadi 5. Kepuasan pribadi 	Karir <ol style="list-style-type: none"> 1. Keamanan/kemapanan kerja yang tinggi 2. Kesempatan karir jangka panjang yang luas 3. Kompensasi yang meningkat
Membantu orang lain <ol style="list-style-type: none"> 1. Kegiatan pelayanan masyarakat 2. Kesempatan membantu personal klien 3. Kesempatan bertindak sebagai mentor bagi staff audit 	Status <ol style="list-style-type: none"> 1. Pengakuan positif dari masyarakat 2. Penghormatan dari masyarakat 3. Prestis atau nama baik 4. Meningkatkan status sosial

Sumber: Lowensohn dan Collins (2001)

Tabel 1 mengelompokkan penghargaan dalam salah satu sub kategori deskriptif dengan berdasarkan kesamaan variabel kenikmatan pribadi, membantu orang lain, karir, dan status. Penghargaan-penghargaan tersebut juga

disusun atau dikelompokkan sebagai variabel atau nilai intrinsik atau ekstrinsik berdasarkan pengelompokkan dan perbedaan definisi yang dilakukan oleh Schriesheim dan Logliser (1994). Nilai intrinsik berkaitan dengan

kepuasan pribadi berdasarkan pada penguatan diri sendiri (*self inforcement*) atau penguatan dari sifat pekerjaan yang dilaksanakan, sedangkan nilai ekstrinsik dengan penguatan baik kekuatan dari luar maupun lingkungan dimana pekerjaan tersebut sedang dilaksanakan. Penghargaan dalam Tabel 1 ditujukan untuk menunjukkan penghargaan potensial yang berkaitan dengan audit pemerintahan, yang pada saatnya nanti menjadi faktor penentu dalam pengambilan keputusan oleh *partner* untuk melaksanakan atau tidak melaksanakan audit pemerintahan. Gambaran sifat audit pemerintahan seperti yang sudah dijelaskan di depan menjadi ilustrasi bagi *partner* untuk dapat mempertimbangkan bahwa audit pemerintahan ternyata menarik atau tidak secara mental sehingga cenderung untuk mengambil keputusan melaksanakan atau tidak melaksanakan audit pemerintahan.

Wawancara yang dilakukan Lowensohn dan Collins (2001) terhadap beberapa auditor untuk studi terlebih dahulu mengungkap suatu dikotomi pendapat tentang audit pemerintahan. Banyak auditor yang melaksanakan audit pemerintahan menyatakan bahwa mereka sangat menikmatinya bahkan kadang bersikap berlebihan karena mereka sudah pernah mengaudit pemerintah, atau hanya melakukan audit pemerintahan untuk memuaskan aspirasi karirnya atau memenuhi tugas-tugas profesional mereka sebagai anggota masyarakat. Sisi lain, ada beberapa auditor tidak mengharapkan penghargaan semacam itu dan menghindari audit pemerintahan karena mereka memandang audit semacam itu sebagai ikatan kerja kelas lebih rendah bagi KAP atau bukan merupakan tantangan profesional.

Adanya pandangan yang saling bertentangan tersebut mendorong peneliti untuk memusatkan hipotesis penelitian pada keefektifan instrumentalitas penghargaan terhadap motivasi *partner* dalam suatu konteks pemerintahan. Pembahasan sebelumnya mengenai teori motivasi dan penghargaan menunjukkan bahwa penghargaan yang dicapai

mempengaruhi motivasi *partner* untuk mengambil keputusan terhadap permintaan audit pemerintahan. Sehingga peneliti mengukur tingkatan keyakinan *partner* bahwa mereka dapat memperoleh penghargaan intrinsik dan ekstrinsik yang diinginkan jika melaksanakan perjanjian kerja audit pemerintahan (instrumentalitas) sehingga peneliti merumuskan hipotesis 1 sebagai berikut:

H1: Instrumentalitas penghargaan/*rewards instrumentalities partner* (intrinsik dan ekstrinsik) berpengaruh positif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan.

LINGKUNGAN

Sebagian besar lingkungan kerja berpengaruh terhadap individu maupun organisasi secara keseluruhan (Ferris 1977b). Faktor-faktor yang terkait dengan lingkungan yang berupa kekuatan di luar individu terkait erat dengan atmosfer kerja (Dillard & Ferris, 1989) memainkan suatu peran yang penting dalam model keputusan perilaku (Ferris 1977b). Konsekuensinya, faktor lingkungan cenderung berpengaruh terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan, khususnya dengan tingkat kerumitan sifat lingkungan audit pemerintahan (Cheng, 1994). Dengan demikian perlu dilakukan penelitian terhadap faktor-faktor lingkungan tersebut.

Kondisi lingkungan utama yang membedakan lembaga pemerintah dengan sektor swasta adalah arena politik di mana lembaga politik tersebut beroperasi. Wallace (1986) menyatakan bahwa sektor pemerintah jelas memiliki suatu dimensi politik dalam pengambilan keputusan yang harus merupakan bagian integral dari setiap analisis. Penemuan-penemuan riset menguatkan pendapat Wallace antara lain: persaingan politik terkait dengan persaingan pemilu maupun persaingan kelompok yang berkepentingan (Carpenter, 1991), sehingga hal tersebut menghasilkan peningkatan permintaan bagi politisi dan

kelompok yang berkepentingan atas informasi akuntansi yang sudah diaudit (Baber 1994). Permintaan audit juga meningkat seiring dengan adanya pertentangan politik atau kegiatan masyarakat (Rubin 1987 dan Baber 1994). Masyarakat dengan segenap elemennya seperti wakil rakyat (legislatif), tokoh masyarakat, pemuka agama, tokoh politik, pengamat masalah sosial (pemerintahan), dan lembaga swadaya masyarakat (LSM) pada era keterbukaan seperti saat ini memiliki kepentingan terhadap informasi mengenai kinerja pemerintah sebagai upaya kontrol atau *auto critique* terhadap akuntabilitas pemerintah.

Dalam kasus-kasus tertentu politisi mungkin menggunakan informasi keuangan yang sudah diaudit untuk menunjukkan ketepatan janji-janji politik mereka sebelumnya (Baber dan Sen, 1984) atau politisi yang duduk dalam pemerintahan mengungkapkan tindakan para pemilik kepada pesaingnya (Baber 1990). Deis dan Groux (1992) secara langsung menyatakan bahwa politisi yang menghadapi persaingan mungkin mendesak auditor independen untuk mengeluarkan laporan audit yang diinginkan, atau mungkin tindakan auditor dimonitor lebih oleh kontingensi politik yang berpengalaman daripada yang tidak berpengalaman, sehingga diperkirakan auditor menolak lembaga pemerintah yang dibebani politik.

Persyaratan yang ditentukan oleh lembaga legislatif dan eksekutif, organisasi profesional dan GASB juga mempengaruhi motivasi *partner*. Perubahan-perubahan kewenangan baru-baru ini (misalnya perubahan standard dan prosedur) dalam akuntansi pemerintahan, auditing, dan pelaporan beberapa tahun terakhir ini merupakan hal yang penting dan tampaknya cenderung berlanjut dengan fokus usaha. Atau secara umum reformasi (*accounting reform, management reform, budgeting reform, audit reform, dan entities reform*) yang memunculkan aturan main berikut kewenangan dan sanksi yang baru juga berpengaruh terhadap motivasi *partner*.

Akhirnya, perubahan-perubahan kewenangan mempengaruhi hubungan yang ada antara agen dan prinsipal dalam mengganti atau menambah prosedur audit yang dilaksanakan, dalam cakupan bahwa proses audit menjadi *decoupled*, perubahan-perubahan akan mengganggu hubungan baik yang dikembangkan antara agen dan auditor. Pandangan ini menganggap potensi *adversarial* dari bentuk-bentuk auditing yang berbeda dapat merupakan kekuatan yang tidak menstabilkan, cenderung menimbulkan konflik dengan auditor dan menciptakan masalah politis (Power, 1999) sehingga tingginya sorotan media pers terhadap kinerja *partner* juga memiliki korelasi terhadap motivasi *partner* melaksanakan audit pemerintahan.

Gambaran mengenai lingkungan di atas akhirnya mengarah pada pemahaman bahwa audit pemerintahan dilaksanakan dari suatu lingkungan tertentu, sehingga faktor-faktor lingkungan memberikan resiko integral yang diperkirakan dapat mempengaruhi motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan, sehingga hipotesis 2 adalah:

H2: Faktor resiko lingkungan/*environmental risk factors* (iklim politik dan perubahan kewenangan) berpengaruh negatif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan.

METODOLOGI PENELITIAN

Sesuai dengan paradigma motivasi Vroom (1964) peneliti menggunakan 5 (lima) variabel survei untuk mengukur variabel dependen yakni motivasi *partner* dalam melaksanakan audit pemerintahan. *Partner* juga diminta untuk memperkirakan jumlah penawaran audit pemerintahan yang sudah mereka ajukan pada tahun terakhir. Selanjutnya untuk mengukur kepercayaan *partner* terhadap penghargaan yang tersedia dari pekerjaan audit pemerintahan, para *partner* diminta memberikan respon setuju atau tidak setuju dengan menggunakan pernyataan atau pertanyaan

dengan tipe skala *Likert* untuk dimensi yang ditunjukkan dalam Tabel 1 yakni untuk menunjukkan apakah keterlibatan audit pada pemerintahan akan memberikan keuntungan (suatu penghargaan yang diinginkan) atau tidak.

Peneliti mengambil beberapa langkah untuk menguatkan validitas survei, yang pertama, selama riset dan pengembangan instrumen survei, peneliti membahas faktor-faktor yang mempengaruhi motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan, dengan beberapa *partner* audit dan manajer untuk mengidentifikasi variabel potensial yang berguna. Selanjutnya peneliti menggunakan draft awal dalam kuesioner sebagai referensi struktur wawancara yang dilakukan terhadap *partner* KAP dari berbagai ukuran dalam rangka perbaikan instrumen riset lebih lanjut.

Pengumpulan Data dan Penentuan Sampel

Kuesioner didistribusikan dengan metode *mail survey* dengan memanfaatkan jasa Kirim Balik (Kirbal) dari kantor pos. Alamat Kantor Akuntan Publik didapatkan dari *directory* Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) edisi 1999. Karena keterbatasan waktu, maka populasi yang besar dibatasi dengan sampling pada kota-kota besar di Indonesia dengan metode *judgement sampling*. Adapun pertimbangan yang peneliti gunakan adalah KAP yang memiliki *partner* minimal 3, memiliki karyawan minimal 20 orang, dan mempunyai pengalaman audit yang cukup.

Dalam instrumen survei, *partner* diminta untuk menjawab apakah mereka mempunyai pengalaman pribadi dengan audit pemerintahan. Peneliti sangat tertarik dengan data *partner* audit yang sudah mempunyai pengalaman audit pemerintahan, karena mereka adalah yang paling memahami audit pemerintahan di lapangan. Selanjutnya AICPA (1987), menyarankan kepada lembaga pemerintah untuk mempertimbangkan tingkat pengalaman auditor yang memberikan respon dalam mengajukan proposal audit, sehingga

tampak bahwa auditor dengan pengalaman pemerintahlah yang cenderung untuk melaksanakan audit pemerintahan. Selain itu yang juga penting untuk diperhatikan adalah bahwa responden juga mempunyai tingkatan pengalaman dasar dan penelusuran audit pemerintahan.

Untuk mengantisipasi rendahnya *response rate* kuesioner yang dikirimkan, peneliti telah melakukan langkah-langkah sebagai berikut:

1. Di dalam kuesioner disampaikan bahwa responden tidak perlu memberikan identitas, kecuali yang memang diperlukan dalam penelitian ini.
2. Memberi tanggal batas akhir kirim pada setiap kuesioner dengan maksud agar responden segera mengisi dan mengirim kembali kuesioner tersebut.
3. Pada setiap kuesioner peneliti memberikan rasa penghargaan terhadap responden atas bantuannya dengan menawarkan ringkasan penelitian bila responden menghendaki.
4. Memberikan jaminan kerahasiaan atas jawaban yang diberikan oleh responden.

Jumlah kuesioner yang dikirimkan, dan tingkat pengembaliannya dapat dilihat pada Tabel 2.

Pengukuran Variabel

a. Motivasi

Motivasi didefinisikan oleh Vroom (1964) sebagai suatu proses pengaturan atau pengarahan pilihan yang dibuat oleh seseorang terhadap berbagai alternatif kegiatan. Selain itu juga mengandung maksud sebagai sesuatu yang mendasari dan memperjelas maksud atau keinginan untuk bertindak yang dapat diekspresikan melalui tindakan sengaja seseorang atau merupakan bentuk eksplorasi atas maksud tulisan maupun ucapan seseorang (Nunnally, 1981). Pengukuran variabel ini menggunakan lima pertanyaan dengan tipe skala Likert 1-7 (tidak setuju – setuju).

Tabel 2. Pengiriman dan Tingkat Pengembalian Kuesioner

Jumlah kuesioner yang dikirimkan	200
Jumlah kuesioner yang tidak kembali	150
Jumlah kuesioner yang kembali	50
Jumlah kuesioner yang pengisiannya tidak lengkap	6
Jumlah kuesioner yang dapat diolah	44
Tingkat pengembalian	22%

b. Rewards Instrumentalities

1. Kenikmatan Pribadi

Kenikmatan pribadi ini dioperasionisasikan dengan batasan dalam kaitannya apakah *partner* memperoleh tawaran audit pemerintahan berhubungan dengan sifat pekerjaan audit yang menarik, stimulasi intelektual, pekerjaan yang menantang secara mental, kesempatan pengembangan, atau berdasarkan pada kepuasan pribadi (Lowensohn & Collins, 2001). Pengukuran variabel ini menggunakan lima pertanyaan dengan tipe skala Likert 1-7.

2. Bantuan Lainnya

Bantuan lainnya dioperasionisasikan dengan batasan apakah *partner* melakukan audit pemerintahan didasari pada usaha untuk melakukan pelayanan pada masyarakat, atau hanya untuk membantu klien. Atau mungkin didasarkan pada anggapan sekedar mentoring pada staff. Pengukuran variabel ini menggunakan lima pertanyaan dengan tipe skala Likert 1-7.

c. Extrinsic Rewards

1. Karir

Variabel ini dioperasionisasikan dengan batasan apakah penerimaan tawaran audit pemerintahan oleh *partner* didasarkan pada pendirian bahwa melakukan audit di lingkungan pemerintah akan memberikan keamanan atau kemapanan kerja yang tinggi

atau kesempatan karir jangka panjang yang luas atau sekedar berdasar pada peningkatan kompensasi. Pengukuran variabel ini menggunakan tiga pertanyaan dengan tipe skala Likert 1-7.

2. Status

Variabel ini dioperasionisasikan dengan batasan apakah penerimaan tawaran audit pemerintahan oleh *partner* didasarkan pada pendirian bahwa dengan melakukan audit di lingkungan pemerintah maka akan memperoleh pengakuan yang positif dari masyarakat, penghormatan, prestise atau nama baik atau status sosial. Pengukuran variabel ini menggunakan empat pertanyaan dengan tipe skala Likert 1-7.

d. Environmental Risk Factors

1. Iklim Politik

Variabel ini dioperasionisasikan dengan batasan apakah penerimaan atau penolakan tawaran audit pemerintahan oleh *partner* karena banyaknya persaingan pada pimpinan masyarakat (misal; wakil rakyat (legislatif), tokoh masyarakat, Pemuka agama, tokoh politik dan pengamat masalah sosial (pemerintahan), serta LSM), tingginya sorotan media pers (media cetak maupun elektronik), atau karena banyaknya persaingan pada pimpinan dan calon pimpinan baru di lingkungan pemerintah (eksekutif). Pengukuran variabel ini menggunakan tiga pertanyaan dengan tipe skala Likert 1-7.

2. Perubahan Kewenangan

Variabel ini dioperasionisasikan dengan batasan apakah penerimaan atau penolakan tawaran audit pemerintahan oleh *partner* dikarenakan ketertarikan atau ketidaktertarikan terhadap beberapa hal seperti banyaknya perubahan aturan atau regulasi (misal: *accounting reform*, *management reform*, *budgeting reform*, *audit reform*, dan *entities*

reform) dari pemerintah (baik berupa peraturan yang berasal dari presiden, menteri, maupun pemerintah daerah), banyaknya pengumuman dari pemerintah yang mengatur kewenangan atau aturan main baru dari berbagai pihak yang terkait atau karena takut terhadap sanksi. Pengukuran variabel ini menggunakan tiga pertanyaan dengan tipe skala Likert 1-7.

Pengujian Reliabilitas dan Validitas

Untuk melihat reliabilitas masing-masing variabel yang digunakan, peneliti menggunakan koefisien *Cronbach Alpha*. Metode yang digunakan adalah *one shot measure*. Suatu variabel dikatakan reliabel apabila

memiliki nilai koefisien *Cronbach Alpha* 0,5 atau lebih (Nunnally, 1978; Hair *et al.*, 1998).

Untuk mengetahui bahwa pertanyaan-pertanyaan yang digunakan dalam instrumen sudah valid atau belum maka digunakan *factor analysis* dengan teknik analisis *Principle Component Analysis* dan metode *varimax rotation*. Pengujian tersebut dilakukan dengan melihat nilai *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling* (*Kaiser's MSA*) dengan kriteria $> 0,5$ (Kaiser and Rice, 1974; Wibisono, 2000), nilai *factor loading* dengan kriteria $> 0,4$ (Riyanto, 1997), dan nilai *r-product moment*. Hasil yang dicapai dari pengujian reliabilitas dan validitas secara lengkap disajikan pada Tabel 3 berikut ini.

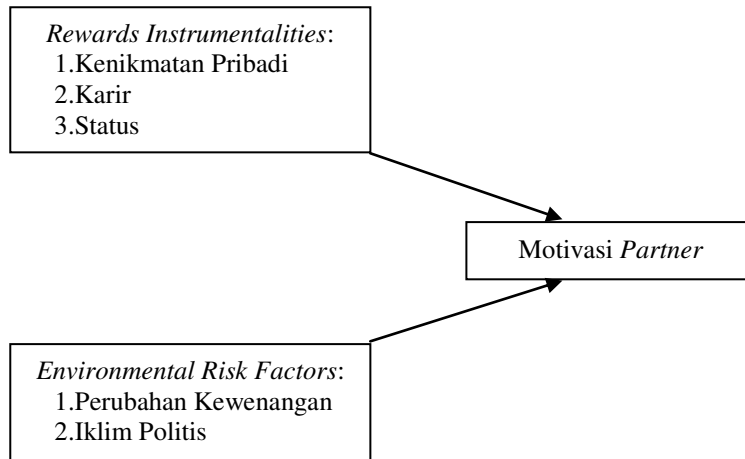
Tabel 3. Hasil Pengujian Reliabilitas dan Validitas

N o	Variabel	Reliabilitas		Validitas		
		<i>Cronbach Alpha</i>		Kaiser's MSA	<i>Factor Loading</i>	r- Product Moment
1	Motivasi	0.4920	0.5	0.787	0.688-0.869	0.4981
2	Kenikmatan Pribadi	0.8813	0.9	0.765	0.666-0.918	0.5436
3	Karir	0.7947	0.8	0.603	0.698-0.927	0.4611
4	Status	0.9663	1	0.866	0.936-0.967	0.8882
5	Perubahan Kewenangan	0.6980	0.7	0.513	0.968-0.972	0.7322
6	Iklim Politik	0.7320	0.7	0.647	0.747-0.863	0.4792
N = 44, nilai r-Product moment tabel sebesar 0.2455						

Hasil pengujian reliabilitas menunjukkan bahwa *cronbach alpha* dari setiap variabel penelitian (0,5 - 1) telah memenuhi syarat minimal yaitu 0,5. Pengujian validitas dari setiap variabel menunjukkan hal yang sama yaitu telah memenuhi syarat minimal yang ditentukan dimana Kaiser's MSA lebih dari 0,5 (antara 0,513 – 0,866) dan *factor loading* juga lebih dari 0,4 (antara 0,666 – 0,972) serta *r-product moment* hitung lebih besar (nilai terkecil adalah 0,4611) dari *r-product moment* tabel (0,2455). Dengan demikian, pengujian dapat dilanjutkan pada tahap pengujian berikutnya yaitu pengujian hipotesis.

Pengujian Hipotesis

Hipotesis dalam penelitian ini akan diuji dengan menggunakan *multiple regression* dengan memanfaatkan program *SPSS 10.05 version*. Penelitian ini menganalisis pengaruh variabel independen (kenikmatan pribadi, karir, status, perubahan kewenangan, iklim politik) terhadap variabel dependen (motivasi *partner*). Sebagai bagian dari pengujian hipotesis dengan metode regresi berganda peneliti juga melakukan pengujian asumsi klasik (telah dilakukan dan tidak terdapat penyakit yang harus diobati). Berikut model penelitian (Gambar 1) dan persamaan regresi yang digunakan dalam penelitian ini.



Gambar 1. Model Penelitian

Persamaan regresi: $Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + e$

Keterangan:

Y = *Motivasi Partner*

X_1 = *Rewards Instrumentalities*

X_2 = *Environmental Risk Factors*

e = error

Ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai aktual dapat diukur dari *goodness of fit*-nya. Hal ini dapat diukur dengan menggunakan beberapa nilai statistik, antara lain: nilai statistik t , nilai statistik F , dan koefisien determinasi (R^2). Suatu perhitungan statistik disebut signifikan secara statistik apabila nilai uji statistiknya berada dalam daerah kritis (daerah di mana H_0 ditolak). Sebaliknya disebut tidak signifikan bila nilai uji statistiknya berada dalam daerah dimana H_0 diterima.

Data Demografi (Profil) Responden

Data demografi berikut menyajikan beberapa informasi umum mengenai kondisi

responden yang ditemukan di lapangan. Pada tabel berikut informasi yang disajikan antara lain; gender, strata pendidikan, lama sebagai *partner*, peringkat KAP, jenis KAP, jumlah *partner*, jumlah penawaran yang diajukan pada tahun terakhir, jumlah ikatan audit pada pemerintah yang pernah dilaksanakan. Masing-masing disajikan jumlah frekuensi dan persentase yang diperoleh dari data primer. Data demografi (profil) responden secara lengkap ditampilkan pada Tabel 4.

Statistik Deskriptif

Analisis dilakukan terhadap jawaban responden yang memenuhi kriteria untuk diolah lebih lanjut. Pada Tabel 5 berikut peneliti menyajikan hasil pengolahan data berupa statistik deskriptif yang meliputi gambaran kisaran teoritis, kisaran nyata, rata-rata, dan standard deviasi.

Tabel 4. Data Demografi (Profil) Responden

No	Keterangan		Frekuensi	Persentase
1	Gender	Pria	32	72.7
		Wanita	12	27.3
2	Strata Pendidikan	D3	1	2.3
		S1	23	52.3
		S2	19	43.2
		S3	1	2.3
3	Lama Sebagai <i>Partner</i>	1-5th	18	40.9
		6-10th	12	27.3
		11-15th	11	25
		>16th	3	6.8
4	Peringkat KAP	Non 10 Besar	36	81.8
		10 Besar	8	18.2
5	Jenis KAP	10 Besar	7	15.9
		Regional	11	25
		Lokal Besar	11	25
		Lokal Kecil	15	34.1
6	Jumlah <i>Partner</i>	1-5 <i>Partner</i>	36	81.8
		6-10 <i>Partner</i>	0	0
		>10 <i>Partner</i>	8	18.2
7	Jumlah Penawaran	1-5 kali	39	88.6
		6-10 kali	3	4.5
		> 11 kali	2	6.8
8	Jumlah Ikatan Audit	1-5 kali	39	88.6
		6-10 kali	2	4.5
		>11 kali	3	6.8

Tabel 5. Statistik Deskriptif Variabel

Variabel	N	Kisaran Teoritis	Kisaran Nyata		Rata-rata	Standard Deviasi
			Min.	Maks.		
Motivasi <i>Partner</i>	44	5-35	11	30	23.11	5.04
<i>Rewards instrumentalities</i>						
Kenikmatan Pribadi	44	5-35	8	35	27,32	6,7953
Karir	44	3-21	3	21	13,98	4,7763
Status	44	4-28	4	28	17,39	7,2053
<i>Environmental Risk Factors</i>						
Perubahan Kewenangan	44	3-21	3	21	11,11	4,5557
Iklim Politik	44	3-21	3	21	13,95	5,1079

PENGUJIAN HIPOTESIS DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan tingkat keyakinan 95% yang berarti α yang digunakan sebesar 0,05. Hal ini berarti jika nilai p atau $p\text{ value} < 0,05$ maka variabel independen memiliki besaran pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

Hipotesis yang diuji dalam penelitian adalah untuk mengetahui apakah *rewards instrumentalities* berpengaruh positif terhadap motivasi *partner* dalam melaksanakan audit

pemerintahan. Selain itu juga ingin mengetahui apakah *environmental risk factors* berpengaruh negatif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan. Hasil pengujian dapat dilihat seperti pada Tabel 6.

Besarnya hubungan yang terjadi (korelasi) antara variabel independen (*rewards instrumentalities* dan *environmental risk factors*) terhadap variabel dependen (motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan) ditunjukkan pada Tabel 7.

Tabel 6. Hasil Analisis Regresi Hipotesis

Variabel	Nilai Koefisien	Koefisien Beta	Standard Error	t-value	p-value
Konstanta	12,632	B0	4,962	2,546	0,15
<i>Rewards Instrumentalities</i>	0,513	B1	0,51	3,066	0,04
<i>Environmenta Risk Factors</i>	0,82	B2	0,101	0,487	0,629
R = ,472 R ² = ,223 F = 5,867 p = ,006 N = 44					

Tabel 7. Korelasi Variabel Independen dan Dependen

		Motivasi	<i>Rewards</i>	<i>Environment</i>
<i>Pearson Correlation</i>	Motivasi	1,000	0,467	-0,210
	<i>Rewards</i>	0,467	1,000	-0,569
	<i>Environment</i>	-0,210	-0,569	1,000
<i>Significance</i>	Motivasi	-	0,001	0,085
	<i>Rewards</i>	0,001	-	0,000
	<i>Environment</i>	0,85	0,000	-
N	Motivasi	44	44	44
	<i>Rewards</i>	44	44	44
	<i>Environment</i>	44	44	44

Korelasi antara variabel *rewards (rewards instrumentalities)* dengan variabel motivasi *partner* sebesar 0,467. Tingkat signifikansi sebesar 0,001 yang berarti jauh di bawah 0,05 artinya hubungan yang terjadi bersifat nyata. Sementara itu besar hubungan antara *enviromental risk factors* dan motivasi *partner* sebesar -0,210 yang berarti arah hubungan yang terjadi saling berlawanan. Tingkat signifikansinya sebesar 0,85 dengan demikian

di atas 0,05 yang berarti hubungan yang terjadi tidak nyata.

Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis 1 dalam penelitian ini menguji apakah *rewards instrumentalities* (kenikmatan pribadi, karir, dan status) berpengaruh positif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan. Seperti yang telah disebutkan pada bagian sebelumnya bahwa pengujian hipotesis akan menggunakan Uji t.

Nilai statistik t hitung hasil regresi adalah 3,066. Nilai statistik t tabel (tingkat signifikansi = 5 %, $df/derajat$ kebebasan = $N-2 = 44 - 2 = 42$) adalah 1,6802.

Hasil di atas menunjukkan bahwa nilai t hitung lebih besar dari nilai t tabel. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa H_0 ditolak dan H_1 diterima. Atau dengan kata lain *rewards instrumentalities* (kenikmatan pribadi, karir, dan status) berpengaruh positif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan. Hal ini juga ditunjukkan dari besarnya nilai koefisien beta sebesar 0,513 dengan tingkat signifikansi 0,004 yang berarti $p < 0,05$ sedang nilai signifikansi yang disyaratkan $p < 0,05$. Dengan hasil ini berarti hipotesis 1 yang mengatakan bahwa *rewards instrumentalities* (kenikmatan pribadi, karir, dan status) berpengaruh positif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan dapat didukung. Korelasi atau hubungan antara *rewards instrumentalities* (kenikmatan pribadi, karir, dan status) dan motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan bersifat positif. Hal ini ditunjukkan dari besarnya nilai *pearson correlation* (Tabel 7) sebesar 0,467 dengan tingkat signifikansi 0,001. Hal ini berarti *rewards instrumentalities* mampu menjelaskan sebesar 46,7% dalam hubungannya dengan motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan.

Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis 2 dalam penelitian ini menguji apakah faktor resiko lingkungan (iklim politik dan perubahan kewenangan) berpengaruh negatif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan. Seperti halnya pengujian hipotesis 1, pengujian hipotesis 2 juga menggunakan uji t .

Hasil yang diperoleh adalah nilai t hitung (0,487) lebih kecil dari nilai t tabel (1,6802). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa H_0 diterima dan H_2 ditolak. Atau dengan kata lain faktor resiko lingkungan/*environmental*

risk factors (iklim politik dan perubahan kewenangan) tidak berpengaruh negatif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan.

Hal ini juga ditunjukkan dari besarnya nilai koefisien beta sebesar 0,82 dengan tingkat signifikansi 0,629 yang berarti $p > 0,05$ sedang nilai signifikansi yang disyaratkan $p < 0,05$. Dengan hasil ini berarti hipotesis kedua (H_2) yang mengatakan bahwa faktor resiko lingkungan (iklim politik dan perubahan kewenangan) berpengaruh negatif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan tidak dapat didukung. Namun demikian korelasi keduanya bersifat negatif, hal ini ditunjukkan dengan nilai *pearson correlation* (Tabel 7) sebesar -0,210 pada tingkat signifikansi 0,170. Statistik frekuensi terhadap variabel penyusun hipotesis 2 menunjukkan terjadinya keraguan pada responden.

Nilai F Hitung terlihat 58,67 dengan tingkat signifikansi 0,006. Hal ini berarti nilai tingkat signifikansinya di bawah 0,05 yang berarti seluruh variabel independen dapat digunakan secara bersama-sama untuk memprediksi variabel dependen.

Pembahasan Hipotesis 1

Hasil pengujian yang telah dilakukan di atas menunjukkan bahwa *rewards instrumentalities* dengan segenap komponen penyusunnya berpengaruh secara positif terhadap motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintahan. Hal ini berarti motivasi *partner* untuk melaksanakan audit pemerintah dipengaruhi oleh komponen kenikmatan pribadi, karir, dan status. Berpedoman pada hasil tersebut, berikut penjelasan yang dapat peneliti uraikan secara lebih mendalam dari masing-masing komponen tersebut.

Partner KAP dalam melaksanakan audit pemerintahan dilandasi keyakinan bahwa dirinya akan memperoleh kenikmatan pribadi. Kenikmatan pribadi yang dimaksud adalah

dengan melaksanakan audit pemerintahan maka *partner* akan mampu meningkatkan kemampuan intelektualitas, mampu meningkatkan atau paling tidak membuka kesempatan untuk pengembangan pribadi serta mempertimbangkan bahwa audit pemerintahan merupakan suatu pekerjaan yang menarik dan memberikan tantangan mentalitas profesional.

Partner juga berkeyakinan bahwa dengan melaksanakan audit pemerintah akan dapat meningkatkan karirnya. Pengertian peningkatan karir ini berhubungan dengan peningkatan kemapanan yang telah diperoleh, kesempatan berkarir secara lebih luas dan terbuka pada masa yang akan datang, serta meningkatnya kompensasi atau penghasilan yang diperoleh.

Lebih lanjut hasil di atas menunjukkan bahwa dengan melaksanakan audit pemerintahan, *partner* berkeyakinan akan memperoleh pengakuan yang positif, penghormatan, dan nama baik atau prestis dari masyarakat serta peningkatan status sosial dalam masyarakat.

Pembahasan Hipotesis 2

Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa pengaruh antara faktor resiko lingkungan terhadap motivasi *partner* melaksanakan audit pemerintahan tidak bersifat negatif. Namun demikian, hubungan keduanya tetap bersifat negatif. Kondisi ini mencerminkan pengambilan sikap yang ragu-ragu oleh responden terhadap fenomena perubahan kewenangan dan iklim politik yang terjadi di Indonesia.

Kesimpulan di atas memiliki implikasi bahwa banyaknya perubahan aturan atau regulasi (misal: *accounting reform*, *management reform*, *budgeting reform*, *audit reform*, dan *entities reform*) dari pemerintah (baik yang berupa peraturan yang berasal dari presiden, menteri, maupun pemerintah daerah) disikapi secara hati-hati (ragu-ragu) oleh *partner* ketika akan menerima audit pemerintahan.

Selain itu banyaknya pengumuman dari pemerintah yang mengatur kewenangan atau aturan main baru dari berbagai pihak yang terkait juga disikapi secara hati-hati (ragu-ragu) oleh *partner* ketika akan menerima audit pemerintahan. Lebih lanjut implikasi di atas dapat diterjemahkan bahwa *partner* sebelum menerima audit pemerintah dibayangi sikap khawatir (takut) terhadap sanksi yang diakibatkan oleh perubahan-perubahan tersebut.

Terhadap iklim politik yang melingkupi kondisi pemerintahan juga disikapi secara hati-hati (ragu-ragu) oleh *partner*. Keraguan tersebut memiliki makna bahwa adanya banyak persaingan pada pimpinan masyarakat, tingginya sorotan media pers (media cetak maupun elektronik), atau karena banyaknya persaingan pada pimpinan di lingkungan pemerintah (eksekutif) membuat ragu *partner* untuk menerima atau melaksanakan audit pemerintahan.

Partner akan berhati-hati (ragu) melaksanakan audit pemerintahan jika banyak terdapat pertentangan politik dari pimpinan masyarakat (misal: wakil rakyat (legislatif), tokoh masyarakat, pemuka agama, tokoh politik, pengamat masalah sosial (pemerintahan) dan lembaga swadaya masyarakat (LSM)). Hal ini dilandasi oleh adanya pemikiran atau pertimbangan terhadap kemungkinan adanya desakan atas permintaan laporan audit (*audit report*) yang sesuai dengan kepentingan masing-masing.

Intensitas sorotan media pers (cetak ataupun elektronik) yang tinggi menjadikan *partner* berhati-hati (ragu) dalam mengambil keputusan untuk menerima atau tidak menerima audit pemerintah yang ditawarkan. Keraguan ini muncul mungkin karena adanya kekhawatiran terhadap pengungkapan kesalahan yang mungkin terjadi atau dilakukan oleh auditor meskipun kesalahan itu kecil.

Selain itu jika terjadi persaingan politik (latar belakang politik yang berbeda) pimpinan entitas pemerintahan (eksekutif) ataupun mereka yang akan menggantikan pimpinan

sebelumnya (calon) dalam suatu entitas pemerintahan maka *partner* akan bersikap hati-hati (ragu-ragu) untuk mengambil keputusan menerima atau tidak menerima audit pemerintahan. Hal ini dilandasi pemikiran atau pertimbangan terhadap adanya permintaan *audit report* serta penggunaannya secara salah menurut kepentingan mereka masing-masing.

KESIMPULAN

Hasil analisis statistik menunjukkan bahwa hipotesis 1 yang mengatakan bahwa *rewards instrumentalities variable* berpengaruh positif terhadap motivasi *partner* dalam melaksanakan audit pemerintahan dapat diterima. Hal ini berarti motivasi *partner* dalam melaksanakan audit pemerintahan dilandasi keyakinan bahwa dengan melaksanakan audit pemerintahan akan meningkatkan kenikmatan pribadi dalam pengertian bahwa audit pemerintahan merupakan pekerjaan yang menarik, akan meningkatkan intelektualitas, dan mampu mengembangkan atau membuka pengembangan pribadi, serta audit pemerintahan memberikan kepuasan bagi *partner*.

Hasil penelitian ini juga menunjukkan adanya peningkatan karir *partner* terhadap pelaksanaan audit pemerintahan. Lebih lanjut hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa audit pemerintahan juga akan meningkatkan status *partner*.

Hasil pengujian terhadap hipotesis 2 menunjukkan bahwa hubungan antara variabel *environmental risk factors* tidak bersifat negatif. Korelasi yang terjadi memang bersifat negatif, namun korelasi tersebut tidak signifikan. Hal ini berarti perubahan kewenangan yang terjadi pada pemerintahan tidak berpengaruh secara negatif terhadap motivasi *partner* dalam melaksanakan audit pemerintahan. Selain itu, iklim politik juga tidak berpengaruh secara negatif terhadap motivasi *partner* dalam melaksanakan audit pemerintahan. Secara keseluruhan hal ini menunjukkan adanya keraguan pengambilan keputusan oleh *partner* untuk melaksanakan

audit pemerintahan yang dilandasi oleh dua kondisi tersebut.

Secara umum, hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa *partner* bersikap hati-hati (ragu-ragu) ketika menerima tawaran audit pemerintahan dikarenakan adanya faktor resiko lingkungan (*environment risk factors*) berupa perubahan kewenangan dan iklim politik meskipun dengan melaksanakannya (audit pemerintahan) akan mampu meningkatkan *rewards instrumentalities* berupa peningkatan kenikmatan pribadi, karir, dan status *partner* audit.

Sebagai kata akhir, peneliti menyarankan bagi penelitian pada masa yang akan datang sebaiknya juga mempertimbangkan masalah bantuan lainnya dan ketersediaan data administrasi pemerintah sebagai variabel lain dalam pengujiannya. Hal ini dimaksudkan untuk melihat motivasi *partner* jika melihat kondisi klien (ketersediaan dan validitas data, sistem yang ada saat ini baik *budgetary accounting* maupun *financial accounting* yang diterapkan) apakah akan tetap menerima audit pemerintahan atau tidak.

DAFTAR PUSTAKA

- American Institute of certified Public Accountants (AICPA). 1987. *Report of the Task Force on the Quality of Audits of Governmental Units*. New York, NY: AICPA.
- Baber, W.R. 1983. Toward understanding the role of auditing in the public sector. *Journal of Accounting and Economics* 5: 213-227.
- , and P. Sen. 1984. The role of generally accepted reporting methods in the public sector: An empirical test. *Journal of Accounting and Public Policy* 3 (2): 91-106.
- , E. H. Brooks, and W. Ricks. 1987. An empirical investigation of the market for audit services in the public sector. *Journal*

- of *Accounting Research* 25 (Autumn): 293-305.
- , 1990. Toward a framework for evaluating the role of accounting and auditing in political markets. *Journal of Accounting and Public Policy* 9 (1): 57-73.
- , 1994. The influence of political competition on governmental reporting and auditing. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 8: 109-127.
- Benston, G. J. 1979. The market for public accounting services: Demand, supply and regulation. Working paper, University of Rochester, Rochester, NY. Quoted in M.A. Rubin. 1987. A theory of demand for municipal audits and audit contracts. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 3 (Part A): 8.
- Carpenter, V. L. 1991. The influence of political competition on the decision to adopt GAAP. *Journal of Accounting and Public Policy* 10 (2): 105-134.
- Cheng, R.H. 1994. A politico-economic model of government accounting policy choice. *Research in governmental and in Governmental Accounting*.
- Copley, P. A., and M. S. Doucet. 1993. The impact of competition on the quality of governmental audits. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 12 (Spring): 88-98.
- , J. J. Gaver, and K. M. Gaver. 1995. Simultaneous estimation of the supply and demand of differentiated audits: Evidence from the municipal audit market. *Journal of Accounting Research* 33 (Spring): 137-155.
- Deci, E. L. 1975. *Intrinsic Motivation*. New York, NY: Plenum Press.
- Deis, D. R., and G. A. Giroux. 1992. Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review* 67 (July): 462-479.
- Dillard, J. F. 1979. Applicability of an occupational goal-expectancy model in professional accounting organizations. *Decision Sciences* 10: 161-176.
- , and K. R. Ferris. 1979. Sources of professional staff turnover in public accounting firms: *Some further evidence*. *Accounting, Organizations and Society* 4 (3): 179-186.
- , 1981. A longitudinal evaluation of occupational goal-expectancy model in professional accounting organizations. *Accounting, Organizations and Society* 6 (1): 17-26.
- , and K. R. Ferris. 1989. Individual behavior in professional accounting firms: A review and synthesis. *Journal of Accounting Literature* 8: 208-234.
- Ferris, K. R. 1977a. A test of the expectancy theory of motivation in the accounting environment. *The Accounting Review* 52 (July): 605-615.
- , 1977b. Perceived uncertainty & job satisfaction in the accounting environment. *Accounting, Organizations and Society* 2 (1): 23-28.
- , 1978. Perceived environmental uncertainty as a mediator of expectancy theory predictions: Some preliminary findings. *Decision Sciences* 9: 379-390.
- Freeman, R. J., and C. D. Shoulders. 2000. *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*. Sixth edition. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Funnell, W. 1994. Independence and the state auditor in Britain: A constitutional keystone or a case of reified imagery? *ABACUS* 30 (2) 175-195.
- Gauthier, S. J. 1980. *Audit Management Guide*. Chicago, IL: Government Finance Officers Association.
- Governmental Accounting Standards Boards (GASB). 1999. *Basic Financial Statement- and Management Discussion and Analysis-*

- for State and Local Governments. Statement No. 34 of the Governmental Accounting Standards Boards. Norwalk, CT: GASB.
- Kaiser, H.F. and J. Rice.(1974), *Educational and Psychological Measurement* Vol.34, no1.
- LAN, 2000.Akuntabilitas dan Good Governance, cetak pertama, Lembaga Administrasi Negara, Jakarta.
- Mardiasmo, 2002. Akuntansi Sektor Publik , Penerbit Andi Yogyakarta, Edisi I, Yogyakarta.
- National Association of State Auditors, Controllers and Treasurers (NASACT). 2000. *2000 Auditing in the States: A Summary*. Available at <http://www.Sso.org/nasact/Auditors/Audit2000PDF/2000PDFauditing.htm>.
- Normanton, E. 1966. *The Accountability and Audit of Governments: A Comparative Study*. New York, NY: Manchester University Press.
- Nunnally, J. C. 1978. *Psychometric Theory*. Second edition. New York, NY: McGraw-Hill.
- O'Keefe,T.B.,and P.J. Westort.1992. Conformance to GAAS reporting standards in municipal audits and the economic of auditing: Th effect aof audit firms size, CPA examination performance, and competition., *Research in Accounting Regulation* 6: 39-77.
- Pentland, B.T.2000.Will auditors take over the world? Program, technique adn the verification of everything. *Accounting Organization and Society* 25:307-312.
- Power,M, 1997. Expertise and the constructionof relevance: Accountants and the Environmental audit. *Accounting Organization and Society* 22:123-146.
- , 1999. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford, U.K.: Oxford University Press.
- Riyanto, B.(1997), "Strategic Uncertainty Management Accounting and Performance; An Empirical Investigation of A Contingency Theory of the Firm Level." Ph.D. Dissertation, Temple University, Philadelphia.
- Rose, N., and Miller, P. 1997. Political power beyond the state: Problematics of government. *British Journal of Sociology* 43 (2): 173-205.
- Rubin, M. A. 1987. A theory of demand for municipal audits and audit contracts. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 3 (Part A): 3-33.
- , 1988. Contracting for municipal audits. *Association of Government Accountants Journal* (Spring): 25-29.
- Schriesheim, C. A., and T. R. Hinkin. 1990. Influence tactics used by subordinates: A theoretical and empirical analysis and refinement of the Kipnis, Schmidt, and Wilkinson Subscales. *Journal of Applied Psychology* 75 (3): 246-257.
- , and C. C. Coglisier. 1994. Validity of the intrinsic, extrinsic, and general satisfaction subscales of the short-form Minnesota Satisfaction Questionnaire (MSQ-S): A theoretical and empirical analysis. Working paper, University of Miami, Miami, FL.
- Sikka, P. 1999. From the politics of fear to the politics of emancipation. *Critical Perspectives on Accounting* 11 (3): 369-380.
- Simunic, D. A. 1980. The pricing of audit services. Theory and evidence. *Journal of Accounting Research* 18 (Spring): 161-190.
- U.S. General Accounting Office (U.S. GAO). 1986. CPA Quality: *Many Governmental Audits Do Not Comply with Professional Standards*; AFMD 86-33. Washington, D.C.: Government Printing Office.
- , 1987. *CPA Audit Quality: A Framework for Procuring Audit Services*. Washington, D. C.: Government Printing Office.

- , 1988a. *Government Auditing Standards*. Washington, D. C. Government Printing Office.
- , 1988b. *A Status Report on the Accounting Profession's Enforcement Efforts*. AFMD 88-28. Washington, D. C.: Government Printing Office.
- , 1989. *Single Audit Quality Has Improved but Some Implementation Problems Remain*. AFMD 89-62. Washington, D. C.: Government Printing Office.
- , 1994. *Government Auditing Standards*. Washington, D. C.: Government Printing Office.
- Vroom, V. H. 1964. *Work and Motivation*. New York, NY: Wiley.
- , 1966. Organizational choice: A study of pre-and postdecision processes. *Organizational Behavior and Human Performance* 1: 212-225.
- Wallace, W. A. 1986. The timing of initial independent audits of municipalities: An empirical analysis. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 2: 3-51.
- , and R. L. Campbell. 1988. State boards of accountancy: Quality review and positive enforcement programs. *Research in Accounting Regulation* 2: 123-154.
- Wanous, J.P., T.L. Keon, and J.C. Latack, 1983, Expectancy theory and occupational/organizational choices: A review and Test. *Organization Behavior and Human Performance* 32:66-86.
- Wibisono, D. (2000), *Seri Komunikasi Profesional; Riset Bisnis*, Edisi Pertama, BPFE, Yogyakarta.
- Zimmerman, J. L. 1977. The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research* 15 (Supplement): 107-144.